



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.731573/2011-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.169 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL.
Recorrente ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

VERSÃO DE BENS EM VIRTUDE DE CISÃO PARCIAL. LUCRO PRESUMIDO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

No caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o valor acrescido ao custo de aquisição de bens e direitos em virtude de reavaliação, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerado ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (art. 21, § 2º da Lei nº 9.249/95).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva - Relator.

Alberto Pinto Souza Junior – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Waldir Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Eduardo de Andrade

Relatório

Contra o Contribuinte foram lavrados Autos de Infração de IRPJ e CSLL, nos valores de R\$ 14.201.525,71 e R\$ 5.112.549,24, já consideradas as multas de ofício e os juros de mora calculados até 29/07/2011, incidentes sobre Ganho de Capital apurado na transferência de bens do Ativo Permanente da contribuinte, no período de apuração encerrado em 31/12/2009.

Segundo o Auto de Infração o Contribuinte deixou de adicionar a Base de Calculo do IRPJ e da CSLL o ganho de capital apurado pela diferença entre a avaliação a valor de mercado dos bens imóveis e o respectivo custo contábil de aquisição. Restou configurada a responsabilidade solidária de DURAFLORE S/A, em razão de ter incorporado parcela dos bens recebidos em decorrência de cisão parcial do ora autuado, ocorrida em 31/10/2009.

O Termo de Verificação Fiscal atesta basicamente o seguinte:

- que em 31/10/2009, a Contribuinte (Estrela do Sul Participações Ltda.) foi parcialmente cindida, vertendo parte de seu patrimônio para a DURAFLORE S/A sem alterar o controle sobre estas duas empresas, exercido pela DURATEX S/A desde 31/08/2009, conforme organogramas de fls. 265/268.

- que a fiscalização é continuação da encerrada em 2011, que resultou no processo nº 10880.725757/2011-66.

- que a contribuinte apresentou planilhas contendo a relação dos bens cindidos em 31/10/2009 e que compõem as contas contábeis do Ativo Imobilizado, as contas contábeis “132010001 – Edifícios”, “132010015 – Projetos Reflorestamento” e “132010015 – Projetos Reflorestamento – SCP”, apresentavam acréscimos a título de Saldo de Reavaliação no total de R\$ 29.883.793,44.

- que na DIPJ entregue em 26/11/2009 por ocasião da cisão ocorrida em 31/10/2009, observou-se que não foi computado o ganho de capital (R\$ 29.883.793,44), tal como determinado pelo artigo 235, § 4º, do RIR/99, na apuração da base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL.

- que a despeito das justificativas, a fiscalização considerou que houve ganho de capital na versão dos referidos bens, a teor do artigo 235, c/c artigos 521 e 522, todos do RIR/99.

- que o fato gerador que originou o lançamento não é a realização da reserva de reavaliação, mas sim o ganho de capital na alienação patrimonial dos bens reavaliados.

- que considerando a determinação contida no § 4º do art. 521, do RIR/99, que prevê que os valores acrescidos ao Custo Original, a título de reavaliação, só poderão ser admitidos como parte integrante deste, se o contribuinte comprovar que a reavaliação foi oferecida à tributação. Verificou-se que o valor contábil a ser considerado por ocasião da transferência dos bens imóveis do Ativo Permanente da Contribuinte, para a empresa DURAFLORA S/A, seria de R\$ 104.053.069,84.

- que a contribuinte se equivoca ao vislumbrar permissão para manutenção do diferimento das reservas de reavaliação transferidas, que seria válida apenas entre contribuintes tributados pelo lucro real (art. 441 do RIR/99).

- que nos termos dos artigos 124, 129 e 132 do CTN, bem como do artigo 207, inciso III, do RIR/99, a DURAFLORA S/A, é responsável solidária pelos créditos tributários surgidos até a data de incorporação dos bens cindidos, incluindo as multas aplicadas posteriormente ao evento sucessório, vez que tanto a empresa cindida quanto a cindenda estavam sujeitas ao mesmo controlador à época da cisão parcial, ambas foram cientificadas da autuação e da possibilidade apresentação de impugnação.

Intimadas do auto de infração as empresas Estrela do Sul Participações, e DURAFLORA S/A, apresentaram, impugnação acompanhada dos documentos de fls. 321/339, onde alegam basicamente o seguinte:

- conforme Protocolo de Cisão Parcial e de Justificação firmado em 19/10/2009 e registrado na JUCESP em 18/11/009, a contribuinte verteu parte de seu patrimonial sob o critério de valor contábil, de R\$ 189.261.234,12, correspondente ao custo dos bens do ativo, inclusive os anteriormente reavaliados, os quais foram transferidos à incorporadora, juntamente com as respectivas contas de reavaliação e passivos circulante e exigível à longo prazo de R\$ 85.208.164,26, resultando em um patrimônio líquido de R\$ 104.053.069,84, conforme descrito no Laudo de Avaliação.

- compunham o valor da massa patrimonial vertida saldos de reservas de reavaliação no montante de R\$ 29.883.793,44, montante que foi considerado pela fiscalização como ganho de capital a ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- os lançamentos em questão não podem prevalecer, eis que decorrentes de indevida interpretação (i) da natureza jurídica da operação de cisão; (ii) da forma como a operação efetivamente se realizou e, (iii) sobretudo, das normas que regulam a matéria, em especial as que tratam dos modos de avaliação de patrimônios em eventos da espécie, bem assim das regras que tratam da reavaliação de bens nesses eventos e das que regem a tributação de ganhos de capital em sociedades optantes pelo lucro presumido.

- na incorporação, assim como na fusão e cisão, não há atos de alienação de bens entre as sociedades, mas sucessão universal como efeito legal desses negócios jurídicos, o que significa que não pode ser confundida com cessão, compra e venda ou permuta, atos de alienação de patrimônio, em que ordinariamente se apuram ganhos ou perdas de capital.

- conforme esclarecido no curso do procedimento fiscal, a incorporação da empresa foi realizada a valores de livro, ou seja, o critério de avaliação do patrimônio foi pelo valor contábil dos ativos e não pelo critério de valor de mercado.

- a mera existência de bens reavaliados ou a reavaliação de determinados bens no evento de cisão não significa avaliação a mercado de que trata o referido artigo 235, § 4o, do RIR/99, eis que este reclama a avaliação de todo o patrimônio pelo valor de mercado.

- em razão da natureza da operação de cisão que, como visto, tem a característica de sucessão universal dos bens e direitos vertidos no processo, estipulou o legislador no artigo 441 do RIR/1999 que "As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida." Assim, se no evento de cisão as reservas de reavaliação existentes forem simplesmente transferidas à sociedade beneficiária do acervo cindido objeto da operação, estas devem receber o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida, isto é, não devem sofrer imediata tributação.

- o fato de o laudo elaborado pelos peritos contábeis, segundo o critério de avaliação contábil do patrimônio, fazer referência ao custo histórico dos bens e ao montante das reavaliações havidas não significa que o patrimônio tenha sido avaliado pelo critério de valor de mercado.

- como no evento de cisão, por definição, não há atos de alienação de patrimônio, não tem cabimento cogitar-se do artigo 521, § 4o, do RIR/1999 que, para a sua aplicação, reclama a realização de ganho de capital resultante da alienação de bens.

- conforme determina o artigo 4o Lei 9.959/2000, a rigor, a reserva de reavaliação somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base da CSLL quando da alienação, baixa por perecimento ou depreciação, amortização ou exaustão dos bens reavaliados, situações únicas que implicam sua efetiva realização.

- não poderia a fiscalização, a um tempo em que impõe os lançamentos em questão, ignorar que parte das reservas de reavaliação já foi tributada pela sucessora DURAFLORE.

- caso se entenda que a reserva de reavaliação constituída em 15/12/2000 deva ser considerada tributável no primeiro trimestre de 2004, quando a Impugnante passou a ser tributada pelo lucro presumido, com fundamento no art. 54 da Lei 9.430/1996 (reproduzido no art. 520 do RIR/1999), a suposta obrigação tributária já teria sido extinta pela decadência e, além disso, o valor da reserva de reavaliação já teria sido incorporado ao custo dos bens reavaliados desde 2004.

A 5ª Turma da DRJ/SP, pelo Acórdão nº 16-37.992, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento e manteve o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/2009
VERSÃO DE BENS EM VIRTUDE DE CISÃO PARCIAL. HIPÓTESE DE ALIENAÇÃO.

A transferência de bens do ativo permanente a outra pessoa jurídica, por ocasião de cisão parcial, configura hipótese de alienação abrangida pelo artigo 235, do RIR/99.

CISÃO. IMÓVEIS VERTIDOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

O artigo 441 do RIR/99, dispositivo que estabelece que as reserva de reavaliação terão na sucessora o mesmo tratamento que teriam na empresa sucedida, no caso de cisão parcial, não contraria o artigo 521, § 4º, também do RIR/99, que prevê que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado poderá computar os valores acrescidos em virtude de reavaliação como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos somente se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda. É necessário que o prévio oferecimento à tributação das reavaliações efetuadas tenha efetivamente ocorrido, para que a contribuinte tenha direito ao seu cômputo no custo de aquisição dos bens vertidos e assim não ser tributado em duplicidade.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Na apuração de ganho de capital, o termo inicial do lançamento dos tributos devidos situase na data da alienação dos bens, no caso, do evento de cisão parcial da empresa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Intimadas da decisão da DRJ, a Contribuinte (Estrela do Sul Part. Ltda) e a responsável solidário (Duraflora S/A) apresentaram em conjunto recurso voluntário, tempestivo em 17/08/2012, aduzindo em síntese o seguinte:

- que segundo a fiscalização, a recorrente, deixou de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e CSLL o ganho de capital apurado pela diferença entre a avaliação a valor de mercado dos bens imóveis identificados no TVF e o custo contábil de aquisição. Isto porque, em operação de cisão parcial realizada em 2009, a Recorrente teria vertido parcela de seu patrimônio referente a bens imóveis para Duraflora S/A a valor de mercado, sem considerar, o ganho de capital correspondente às reavaliações feitas em 2000 e 2004, e mantidas em conta de reserva de reavaliação

- todavia tal não ocorre uma vez que só há ganho de capital em operações de cisão de sociedades quando o patrimônio é transferido a valor de mercado, em montante superior ao valor contábil do patrimônio da cindida e no presente caso isto não ocorreu. Nesta operação não houve qualquer avaliação a mercado, mas sim, mera transferência de ativos a valor contábil.

- ademais, a reserva de reavaliação foi efetuada nos anos de 2000 e 2004, e assim, qualquer consideração que se pudesse fazer quanto a possível avaliação de ativos a valor de mercado foi atingida pela decadência.

- que o objetivo das recorrentes foi de segregar bens imóveis então pertencentes à empresa cindida (Estrela do Sul), para concentrar na Duraflora as atividades florestais.

- que o laudo de avaliação teve o objetivo de determinar o valor contábil do patrimônio cindido e incorporado, levando em consideração a situação patrimonial da

empresa em 30 de setembro de 2009. Consta-se que o valor contábil dos bens que compuseram a parcela cindida, em 30/09/2009, era de R\$ 133.119.288,24, nele computados os saldos de reservas de reavaliação de R\$ 29.883.793,44.

- que em razão da cisão a Duraflora, teve como resultado aumento de capital de R\$ 47.827.097,00, valor que corresponde, exatamente à parcela do capital social reduzido da Estrela do Sul, tendo a operação sido realizada pelo valor contábil, com a manutenção na sucessora Duraflorã, das reservas de reavaliação dos bens que haviam sido objeto de reavaliação na sucedida, sem ganho de capital.

- o argumento que levou a autoridade fiscal a considerar a reserva de reavaliação como ganho de capital, foi de que, no momento da ocorrência da cisão parcial, a reserva contabilizada corresponderia à avaliação a valor de mercado de que trata o artigo 235, § 4º, c.c. 521, § 4º e 522 do RIR/99.

- como se vê o fiscal equivocadamente entendeu que a reavaliação dos ativos corresponde a avaliação a valor de mercado, confundindo dois conceitos distintos, pois o o laudo de avaliação obrigatório nas operações de cisão é totalmente diferente do laudo de reavaliação.

- no caso não se trata de avaliação a valor de mercado para venda a terceiros, e sim a mera finalidade de repor o valor sem intuito de alienação. Na incorporação, fusão e na cisão, não há atos de alienação de bens, sendo que no presente caso, houve mero ajuste de contas sem modificações patrimoniais.

- em razão da natureza da operação de cisão, estipulou o legislador, no artigo 441 do RIR/1999, que "AS RESERVAS DE REAVALIAÇÃO TRANSFERIDAS POR OCASIÃO DA INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO TERÃO, NA SUCESSORA, O MESMO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO QUE TERIAM NA SUCEDIDA."

- ou seja, na cisão as reservas de reavaliação existentes são simplesmente transferidas à sociedade destinatária do acervo, cindido e devem receber o mesmo tratamento tributário, que teriam na sucedida, isto é, não devem sofrer a tributação imediata.

- Ricardo Mariz de Oliveira, analisando "os efeitos da reavaliação de bens do ativo permanente assim se pronuncia:

"... ao tratar dos resultados do exercício social no art. 187, a mesma lei [Lei nº 6404, antes das modificações introduzidas pela Lei nº 11638] prescrevia, no parágrafo 2º, que o aumento do valor de elementos do ativo em virtude dessas novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação, somente depois de realizado podia ser computado como lucro para efeito de dividendos ou participações. (....)

o que se dava, portanto, era apenas. a inserção, nos elementos patrimoniais, de uma mais valia dos bens em relação aos respectivos custos, sem que assim fossem aumentados indevidamente os lucros.

(....)

em síntese de tudo, a reavaliação devia ser absolutamente neutra de efeitos no lucro líquido apurado na contabilidade.

pois tratamento igual ocorria no âmbito do irpj e ainda ocorre, como se verá

(....)

ao contrário da lei societária que não delimitava que tipo de ativo podia ser-reavaliado, perante a lei tributária", sempre foi admitida a reavaliação apenas de bens do ativo permanente, para o fim de, mediante a contrapartida a crédito de reserva de reavaliação, não haver incidência de irpj.

A REGRA GERAL DE LIMITAÇÃO DA REAVALIAÇÃO A BENS DO ATIVO PERMANENTE QUE CONTINHA APENAS ALGUMAS EXCEÇÕES, VEIO A SOFRER REVIRAVOLTA COM A CHEGADA DA LEI Nº 9959, EM 27.1.2000, A QUAL AFETOU PROFUNDAMENTE VÁRIOS ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O ASSUNTO, INCLUSIVE OS REQUISITOS LEGAIS PARA A NÃO TRIBUTAÇÃO IMEDIATA DA REAVALIAÇÃO, CONFORME SERÁ EXPLICITADO ABAIXO.

(...)

(...), Á PARTIR-DE 2000, A JÁ REFERIDA lei Nº 9959 PASSOU Á DETERMINAR A , TRIBUTAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO APENAS QUANDO DA REALIZAÇÃO DOS RESPECTIVOS VALORES DO ATIVO, DE MODO QUE AS DIRETRIZES RELATIVAS A CAPITALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE IMÓVEIS, PATENTES E DIREITOS DE EXPLORAÇÃO DE PATENTES, NÃO SOMENTE PERDERAM O SEU CARÁTER DE EXCEPCIONALIDADE, COMO PASSARAM Á CORRESPONDER À REGRA OBRIGATORIAMENTE APLICÁVEL A RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE OUTROS BENS QUAISQUER.

(...)

MAIS DETALHADAMENTE, A REGRA GERAL DO ART. 36 DO DECRETO-LEI Nº 1598 ERA, E É, NO SENTIDO DE QUE A CONTRAPARTIDA DO AUMENTO DO VALOR DE BENS DO ATIVO INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DE OUTRA PESSOA JURÍDICA, NA SUBSCRIÇÃO EM BENS DE CAPITAL SOCIAL OU DE VALORES MOBILIÁRIOS EMITIDOS POR COMPANHIA, NÃO DEVE SER" COMPUTADA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL ENQUANTO MANTIDA EM CONTA DEREAVALIAÇÃO.

(...)

OUTRA SITUAÇÃO ESPECIAL ENGLOBA OS CASOS DE REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PARA FINS DE FUSÃO, INCORPORAÇÃO OU CISÃO, A QUAL TAMBÉM NÃO É TRIBUTADA SE E ENQUANTO MANTIDA EM RESERVA DE REAVALIAÇÃO NÁ PESSOA JURÍDICA RESULTANTE DA FUSÃO OU INCORPORAÇÃO DA SOCIEDADE CINDIDA OU NAS SOCIEDADES RESULTANTES DA CISÃO. A TRIBUTAÇÃO NESTES CASOS DÁ-SE DA MESMA FORMA QUE OCORRERIA NA PESSOA jurídica DE ORIGEM DOS BENS.

(..)

UMA OUTRA SITUAÇÃO, ENVOLVENDO INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO, CONSISTE EM HAVER BENS REAVALIADOS É RESPECTIVA RESERVA EM PATRIMÔNIO VERTIDO PELA PESSOA JURÍDICA A OUTRA EM VIRTUDE DE UM DESSES EVENTOS [que é exatamente a hipótese de que trata o presente recurso]. NESTE CASO, NÃO OCORRE A REALIZAÇÃO DA RESERVA, TRANSFERINDO-SE PARA A SUCESSORA O MESMO TRATAMENTO ATÉ ENTÃO
DEVIDO À SUCEDIDA, ISTO É, A RESERVA SOMENTE SERÁ SUJEITA A TRIBUTAÇÃO QUANDO DA EFETIVA REALIZAÇÃO DOS BENS.

- assim, a Lei nº 9.959/00 alterou os critérios de tributação da reavaliação realizada, ao determinar que "A CONTRAPARTIDA DA REAVALIAÇÃO DE QUAISQUER BENS DA

PESSOA JURÍDICA SOMENTE PODERÁ SER COMPUTADA EM CONTA DE RESULTADO OU NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO QUANDO OCORRER A EFETIVA REALIZAÇÃO DO BEM REAVALIADO”.

- na cisão da Recorrente, como demonstram o laudo de avaliação, o protocolo de cisão parcial e de justificação da operação e os demais atos societários acostados, o critério de avaliação do patrimônio foi pelo valor contábil dos ativos e não pelo critério de valor de mercado dos bens e direitos, como equivocadamente defendem a autuação e o v. acórdão recorrido.

- não cogitaram nem a fiscalização nem a Turma Julgadora que, ao adotar o regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido, a Recorrente deveria ter oferecido à tributação o valor da respectiva reserva, com base no art. 54 da Lei nº 9.430/1996 (reproduzido no art. 520 RIR/1999). E não o fez por causa do comando desse dispositivo, que diz:.

"a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro. presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido controlados na parte b do lalur."

- ou seja, somente os valores cuja tributação tenha sido diferida pela sociedade, ao tempo em que apurava o IRPJ com base no lucro real, e cujos saldos estivessem controlados na parte B do LALUR, deverão ser oferecidos à tributação, após a mudança do regime para lucro presumido, no primeiro trimestre seguinte a essa opção.

- como, no entanto, a reserva de reavaliação não é controlada pela parte B do LALUR, estando, ao revés, na conta do patrimônio líquido, a Recorrente, quando migrou para o lucro presumido, não estava sujeita à regra contida no art. 54 da Lei 9.430/96 e, por isso, manteve, até a cisão, as reservas de reavaliação ocorridas em 2000 e 2004.

- dado o caráter de neutralidade fiscal da reserva de reavaliação, não há porque se inferir no regime de tributação do imposto. Sem obtenção de renda ou acréscimo patrimonial não há que se falar em hipótese de incidência.

- que até a autuação, a recorrente Duraflora já tinha realizado e oferecido a tributação quase 50% do valor das reservas de reavaliação vertidas pela Estrela do Sul, conforme documentos 04, 05 e 06 anexados com a impugnação.

- que a devisão da DRJ foi equivocada, pois a reavaliação não deixou de existir quando houve a cisão, ela foi transferida e recebeu o mesmo tratamento. Logo não se justifica o lançamento sob pena de se permitir uma dupla tributação.

- caso não sejam afastados os argumentos expostos, ainda assim o lançamento não merece prevalecer, na medida em que já foi extinto pela decadência, nos termos art. 150, parágrafo 4º do CTN, eis que a tributação deveria ter ocorrido quando da mudança do Regime de lucro Real para o Presumido, o que ocorreu em 2004.

- estando a recorrente submetida ao lucro presumido desde o primeiro trimestre de 2004, o valor da reserva de reavaliação já estava incorporado ao custo dos bens reavaliados desde tal data. Restando a reavaliação realizada em 31/12/2004, que permaneceu até a data da cisão na conta reserva de reavaliação, e, como tal foi transferida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, portanto, dele conheço.

De início destaco que esta fiscalização é continuação da que resultou no processo nº 10880.725757/2011-66, que teve seu recurso voluntário negado, por maioria de votos, pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, processo em que foi relator o Conselheiro João Octávio Oppermann Thomé.

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Thomé naquele processo, não posso concordar com seu entendimento.

A fiscalização, verificou que não foi oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL suposto ganho de capital apurado na alienação de bens da Recorrente em favor da DURAFLORA S/A, por ocasião de operação de cisão parcial realizada em 31/10/2009.

Verifica-se que a decisão da DRJ parte da premissa que a operação de cisão realizada deveria ter acarretado ganho de capital.

Entendo, todavia, que o ganho de capital em operações de cisão de sociedades só é devido quando o patrimônio é transferido a valor de mercado, em montante superior ao valor contábil do patrimônio da cindida. Na presente cisão a neutralidade fiscal não pode ser desconsiderada já que houve mera transferência de ativos a valor contábil, com base no balanço patrimonial levantado em 30/09/2009 com a faculdade prevista no art. 21 da Lei nº 9.249/95, conforme demonstrado no Laudo de Avaliação.

Mesmo admitindo-se a hipótese de alienação não poderia a fiscalização tributar ganho de capital quando na hipótese dos autos a Recorrente recebeu da cindida os imóveis por seu valor contábil, com a reserva de reavaliação também devidamente escriturada em conta específica.

A regra geral do art. 36 do D.L. nº1598 é no sentido de que a contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, não deve ser computado na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reavaliação.

No caso os bens e a reserva de reavaliação foram vertidos exatamente pelo mesmo valor contábil escriturado na sociedade cindida, inexistindo a mais valia que justificasse o ganho de capital.

É evidente que, considerando que a sociedade da cindida transferiu para a incorporadora o imóvel pelo mesmo valor de compra inexistente o aumento patrimonial.

Mantido o malsinado lançamento, o recorrente teria que pagar novamente o ganho de capital quando incorporasse a reserva de reavaliação ao valor do imóvel no momento da efetiva alienação.

É notório que cisão implica em transferência de domínio, mas pode haver transferência sem alienação, como ocorre nas operações de cisão, fusão e incorporação e especificamente neste caso como a incorporação da parcela cindida foi realizada por empresa de idêntico controle societário, não há nem terceiros envolvidos.

A própria Receita Federal entende não haver efetivamente alienação na transferência de bens, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, como declarado no PN CST 6/85, que dispõe:

“2.1 - Segundo entendimento consagrado em atos normativos da Secretaria da Receita Federal, nos casos de incorporação, fusão e cisão não acontece descontinuidade na vida das empresas, tendo em vista que as obrigações tributárias das sucedidas continuam a ser cumpridas pelas sucessoras, como se não houvesse alteração nas firmas ou sociedades. Não há, a rigor, baixa de bens e direitos de um patrimônio e ingresso em outro, mas, sim, a transposição de patrimônio de uma para outra pessoa jurídica, que sucede a primeira nos direitos e obrigações. Ante isso, são inaplicáveis as disposições do artigo 18 do Decreto-lei nº 2.065/83 nos casos de incorporação, fusão e cisão.”

Portanto, o que a fiscalização tributou na verdade foi o valor da reserva de reavaliação, em evidente contrariedade com o art. 441 do RIR 99, que dispõe, sem ensejar qualquer tergiversação, que “as reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão, terão, na sua sucessora o mesmo tratamento tributário que teriam na rescindida”.

Então temos que nas operações de reorganização societária, como na cisão, a sucessora deverá dar o mesmo tratamento tributário que a reserva da reavaliação alcançaria na empresa sucedida, assim permanecerá incólume a qualquer lançamento tributário enquanto estiver alocada no patrimônio líquido da empresa que resultar da cisão.

Em 2000 veio a Lei nº 9.959, que tornou incontroversa a tributação da reserva de reavaliação somente quando de sua realização, ao determinar que: “A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem realizado.

Inegável, portanto, que a reserva de reavaliação de bens, enquanto não realizada, se encontra em absoluta neutralidade fiscal.

Após discorrer sobre os efeitos contábeis e tributários da reavaliação de bens do Ativo Imobilizado, a DRJ concluiu que Reserva de Reavaliação corresponde a uma receita diferida e como tal, devido ao fato de o contribuinte ter optado pelo regime de lucro presumido, deveria ter sido oferecido à tributação como determina o artigo 520 do RIR/1999.

Equivocou-se a DRJ já que a contrapartida da reavaliação de bens do ativo imobilizado, baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei 6.404/1976, não transita pelo lucro líquido devendo ser contabilizado diretamente no passivo como Reserva de Reavaliação.

A matéria em questão foi objeto da Solução de Consulta SRRF/9º nº 56 de 23/03/2012, cujo teor transcrevo a seguir:

(...)

10. A primeira pergunta formulada é se a mudança do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido obrigaria a pessoa jurídica a adicionar à base de cálculo do imposto de renda o valor correspondente à reserva de reavaliação ainda não realizada. Ou seja, cumpre definir se o artigo a seguir transcrito afeta ou não o valor registrado em reserva de reavaliação.

Lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

11. Para responder a essa questão, é preciso determinar se o valor dessa reserva implica diferimento de tributação passível de controle na parte B do Lalur.

12. Sob o aspecto de aplicação da legislação tributária, o artigo 434 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, determina que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de reavaliação baseada em laudo, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação, in verbis:

Art. 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§ 1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§ 2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 2º).

§ 3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alínea h, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

13. Na reavaliação, abandona-se o custo do bem original e utiliza-se o novo valor econômico do ativo, obtido a partir de um laudo de avaliação. A sua contabilização segue o que determinava o artigo 182, §3º da lei 6404, de 15 de dezembro de 1976, em sua redação original:

§3º Serão classificados como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudos nos termos do art.8º, aprovado pela assembléia geral.

14. Assim, a diferença entre o valor do laudo e o constante na contabilidade será debitada no próprio ativo reavaliado, em contrapartida à conta de reserva de reavaliação, do patrimônio líquido, onde será controlada a sua realização. Assim, toda vez que a contabilidade registrar, por exemplo, a realização através de depreciação, idêntico valor da reserva de reavaliação será oferecido à tributação, ou por adição ao lucro líquido ou por reversão para resultado.

15. É apresentado, a seguir, um exemplo, para facilitar o entendimento dessa metodologia:

Uma empresa reavaliou um bem em R\$ 10.000,00, elevando seu valor de aquisição para R\$ 50.000,00. A depreciação acumulada, na data da reavaliação, era de R\$ 20.000,00. O restante da vida útil do bem é de 5 anos. Os lançamentos contábeis e ajustes fiscais decorrentes da reavaliação e da depreciação no primeiro ano são:

1) Pela contabilização da reavaliação

D – Bem

C – Reserva de Reavaliação R\$ 10.000,00

2) Pela depreciação no primeiro ano (20%)

D – Despesas com depreciação

C – Depreciação acumulada R\$ 6.000,00

A despesa com depreciação representa realização parcial (da reavaliação) do bem. Portanto, o valor levado para resultados, decorrentes da reavaliação, deve ter seu valor correspondente à reserva de reavaliação oferecido à tributação. Da despesa de depreciação contabilizada, R\$ 2.000,00 se verificou em função da reavaliação.

Assim, deve ser realizada parte da reserva de reavaliação, em R\$ 2.000,00. Esta realização, segundo a legislação tributária, pode ser feita de duas maneiras: a) por reversão da reserva de reavaliação (parcial) ou b) através de adição ao lucro líquido, transferindo-se a parte da reserva de reavaliação para uma “reserva livre”.

Segundo a letra “a” os lançamentos seriam:

D – Reserva de Reavaliação

C – Receitas com reversão de reservas R\$ 2.000,00

Optando pela letra “b” teríamos:

D – Reserva de Reavaliação

C – Lucros acumulados R\$ 2.000,00

Nesta hipótese, a tributação da reserva é efetuada mediante adição na Parte A do LALUR, de R\$ 2.000,00.

16. Conforme se demonstrou acima, em nenhuma das hipóteses ocorre o diferimento através do registro na Parte B do Lalur. Na verdade, apenas quando a reavaliação promove alteração no resultado da empresa, seja pelo registro de depreciação ou pelo custo do bem vendido, deve ser efetuado ajuste de modo a neutralizar os efeitos que a reavaliação poderia provocar no lucro tributável. Assim, se a reavaliação provoca um aumento de despesa, através da depreciação, um valor correspondente é adicionado ao lucro líquido, anulando esse aumento.

Essa adição não é necessária quando se adota a metodologia acima

descrita na letra “a”, pois nesse caso a receita reconhecida já neutraliza a despesa correspondente.

17. Logo, o fato de a empresa passar a adotar o lucro presumido não a obriga a oferecer a tributação o valor ainda não realizado de reserva de reavaliação, pois não se trata de hipótese de diferimento de tributação controlada na parte B do Lalur, como exige a norma.

18. A correção dessa assertiva é demonstrada pelo seguinte dispositivo da Lei nº 9430 de 1996:

Art. 52. Na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

19. Assim, se a empresa tributada pelo lucro presumido efetuar a venda de bem reavaliado, o valor correspondente à parcela ainda não realizada da reserva de reavaliação não poderá ser computada como custo. Essa hipótese só é possível porque a migração do lucro real para presumido não implica tributação do valor da reserva, conforme se afirmou acima.

(...)

O fato do LALUR não ser obrigatório para a pessoa jurídica que optou pela tributação com base no Lucro Presumido não justifica a imediata realização da Reserva de Reavaliação, como bem destacou o relator da consulta.

Portanto, ao contrário do entendimento da DRJ, concluo que a mudança de lucro real para presumido não obriga a pessoa jurídica a adicionar à base de cálculo do imposto de renda, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada.

Para finalizar, sem deixar dúvidas sobre a razão da Recorrente, analiso o tratamento tributário da reserva de reavaliação transferida para a Duraflora, após o evento cisão.

Conforme documentos trazidos, a mesma realizou parte das reservas de reavaliação vertidas por conta da cisão parcial da Estrela do Sul, no montante de R\$ 1.884.489,40 em 2009, R\$ 7.950.749,78 em 2010, de R\$ 4.952.719,29 em 2011 e R\$ 3.220.829,29 em 2012, sendo plenamente demonstrado, portanto, que até o ano-calendário de 2012, a Duraflora ofereceu à tributação, o montante de R\$ 18.008.787,79 das reservas de reavaliação, ou seja, quase a sua totalidade.

Logo, não há qualquer mácula no tratamento contábil e fiscal adotado na operação realizada, não se justificando os lançamentos em discussão, sob pena de se permitir uma bitributação.

Por todo o exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto exarado.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou divergir do seu brilhante voto, pelas razões que a seguir passo a expor.

A regra anterior ao DL 1598/77 determinava o oferecimento à tributação da reserva de reavaliação em poder da sociedade incorporadora ou resultante da fusão, sendo que a razão de se ter alterado tal disciplina foi por pura questão de política tributária, como bem professa Bulhões Pedreira no seguinte excerto de sua obra:

“A legislação anterior ao DL nº 1598/77 tributava essa reavaliação em poder da sociedade incorporadora ou resultante da fusão, como sucessora da incorporada ou fundida. Essa tributação no próprio exercício em que ocorria a operação impedia essas operações, o que justificou o DL nº 285/67 e a legislação posterior, transcrita...”.

Então, foi para retirar esse obstáculo às operações de incorporação, fusão e cisão que o art. 35 do DL 1598/77 alterou a disciplina da matéria, se não vejamos como dispõe:

Art 37 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 35.

Ocorre, porém, que, com a entrada em vigor do § 2º do art. 21 da Lei 9.249/95, o art. 35 não mais seria aplicável no caso de pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro presumido. Ou seja, achou por bem o legislador em criar uma norma específica para tratamento da reserva de reavaliação no caso de pessoa tributada pelo lucro presumido que tiver o patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ou seja, refiro-me ao § 2º do art. 21 da Lei 9.249/95, *in verbis*:

Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período

transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Da mesma forma, não se aplica, ao presente caso, a norma insculpida no art. 441 do RIR/99, a qual, como o próprio Regulamento dispõe, aplica-se exclusivamente para as pessoas tributadas pelo lucro real.

Por sua vez, da tribuna, o ilustre patrono da recorrente sustentou que não se poderia considerar como reavaliação a avaliação a valor de mercado de que trata o art. 21 em tela. Com a devida vênia do ilustre patrono, discordo dessa opinião, pois não é o entendimento dominante, se não vejamos como dispunha a Deliberação CVM nº 183/95, in verbis:

“2. A legislação permite que as empresas procedam a uma avaliação de ativos por seus valores de mercado, com base em laudos técnicos. **Denomina-se Reavaliação o resultado derivado da diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido monetariamente líquido das depreciações acumuladas) e o valor de mercado**, sendo este um procedimento optativo.”.

Ou então, o prestigiado Manual de Contabilidade das S/A, publicado pela FIECAFI (7ª edição, vários autores), o qual assim professa:

“12.3.4 Reavaliação de bens.....Há ocasião em que a avaliação de bens pelo justo valor de mercado é desejável, tais como...”.

Ademais, como bem indagou, também da tribuna, o ilustre patrono da Fazenda Nacional, se não é para avaliar a valor de mercado, qual o referencial que deveria ser aplicado nas reavaliações de bens? Logicamente, que a avaliação, para fins de reavaliação de bens, deve buscar o valor de mercado de bens registrados pelo custo de aquisição.

Ressalto, ainda, que o fato de a reavaliação ter sido feita em anos anteriores não afasta a norma, primeiro, porque o § 2º do art. 21 não excetua tal hipótese, segundo, porque o valor contábil do bem está superior ao seu custo de aquisição, seja lá em que momento passado foi reavaliado o bem. Além disso, se afastássemos a aplicação do § 2º do art. 21, pelo fato de a reavaliação não ter sido feita para a cisão, tal norma nunca seria aplicada, pois bastaria que se fizesse sempre a reavaliação no ano anterior em que se desejasse realizar a cisão, para se afastar a sua aplicação.

Por último, embora despiciendo para o deslinde da questão, pois o § 2º do art. 21 está posto e deve ser aplicado, arcear que a importância de tal dispositivo reside no fato de que, em não sendo obrigada a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido a manter escrituração completa, perderia o fisco o controle da reserva de reavaliação, razão pela qual achou por bem o legislador determinar que se tributasse imediatamente no momento do evento cisão, diferentemente do que o RIR/99 determina no caso de tributação pelo lucro real, em que o contribuinte é obrigado a manter escrituração completa.

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto S. Jr. – Redator designado.

CÓPIA